

1. Сировина і матеріали як одні з головних елементів виробничого процесу визначають економіку будівельного виробництва. Дослідження свідчать, що в собівартості будівельно-монтажних робіт витрати на матеріально-технічні ресурси займають досить вагому частку і потребують належного обліку їх витрачання.

2. Облік матеріалів відкритого зберігання необхідно здійснювати також із застосуванням лімітно-забірних карток, що забезпечить раціональне використання матеріалів на об'єктах будівництва.

3. Для більш правильного документального оформлення відпуску матеріалів зі складу слід будівельним підприємствам складати і лімітно-забірні картки за формою М-28а.

4. Будівельним підприємствам слід ретельніше дотримуватися правил первинного та звітного документування обліку матеріалів.

1. Слободяник И.Я. Строительные материалы и изделия. – К.: Вища школа, 1973. – 473 с.

2. Жаворонков Е.П., Щербаков А.И. Управление материально-техническими ресурсами в строительстве. – Новосибирск: НГАСУ, 2001. – 314 с.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – №18.

4. Нападowska Л.В. Управлінський облік. – К.: Книга, 2004. – 341 с.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 18.

6. Рудяк Ю., Пироженко О., Кавтарева Я., Клименко А. Все об учете и организации строительной деятельности. – Харьков: Фактор, 2004. – 420 с.

7. Організація та облік будівельної діяльності: нормативна база / Уклад. В.Кузнецов. – Харків: Фактор, 2004. – 378 с.

Отримано 10.07.2007

УДК 658 : 336.22

Ю.М.ПОЛОНСЬКА

Харківський національний економічний університет

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ ПІДТРИМКИ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ У ПОДАТКОВОМУ ПЛАНУВАННІ

Запропоновано системний підхід до організації підтримки прийняття рішень у податковому плануванні, сформульовано визначення системи підтримки прийняття управлінських рішень у податковому плануванні, проаналізовано існуючу структуру та її характеристики.

У сучасних умовах необхідність удосконалення організації податкового планування на підприємстві, спрямування його на прийняття ефективних управлінських рішень потребує використання таких мето-

дів теоретичних досліджень, які дозволять найбільш повно вивчити природу такого складного та неоднорідного явища, як податкове планування. Методика дослідження повинна бути зорієнтована саме на процес прийняття управлінських рішень у податковому плануванні. Детальне вивчення цього процесу надасть змогу з'ясувати, як за допомогою свідомих або інтуїтивних дій податковий менеджер розв'яже проблемну ситуацію в податковому плануванні, передбачити вплив негативних факторів, надати методичні рекомендації щодо удосконалення організації процесу прийняття рішень у цій сфері з урахуванням взаємодії із зовнішньою середою.

Аналіз останніх досліджень та публікацій стосовно теоретично-методичних аспектів податкового планування [1, 3, 8] вказує на недостатню вивченість питань теоретичного обґрунтування податкового планування, системного підходу до формування його на підприємстві. Зокрема, в роботі [1] Л.Азаровим формально декларується системний підхід до організації податкового планування на підприємстві, але разом з тим розглядаються лише окремі елементи податкової оптимізації без врахування їх взаємодії. Г.Н.Букіна [3] зводить податкове планування фактично до бюджетування податків, причому податкове планування представляється як закрыта система. Закритий характер системи Г.Н.Букіна [3] пояснює тим, що будь-який варіант розвитку фінансово-господарської діяльності можливо представити у вигляді закрытого блоку господарських операцій. Думається, в даному випадку не досить точно використано термін «закритий характер системи». Можливість представлення фінансово-господарської діяльності як блок господарських операцій скоріше характеризується як автономність та безперервність.

Слід зазначити, що в сучасних дослідженнях залишається відкритим питання про характеристики системи управління, досить різному трактується сутність системного підходу. В економічній науці існує дві точки зору щодо відкритості системи управління. Науковці В.С.Пономаренко, О.І.Пушкар, О.М.Тридід, А.Е.Хачатуров [12, 13] вважають, що управління має характер відкритої системи. На їх думку, цілі та плани не можуть встановлюватися у вакуумі закрытої системи компанії. Дослідник О'Шоннесі Дж. [9] дотримується погляду, що необхідно, щоб система була закрытою або хоча щоб зовнішній вплив був передбачуваним. Досить непослідовну позицію займає В.О.Василенко [6], стверджуючи, що економічні системи включають до себе як необхідний елемент людей, тому вони завжди є соціально-економічними. Соціально-економічні системи В.О.Василенко [6] визначає як, перед усім, відкриті системи, які не можна вважати повніс-

тю ізольованими від оточуючого середовища в будь-якому аспекті – інформаційному, речовому, енергетичному. Але він не погоджується з відкритістю системи управління і характеризує її як умовно замкнуту систему, що підтверджується існуванням зворотного зв'язку. На думку автору, з даною точкою зору важко погодитися, тому що система управління як необхідний атрибут організації є теж соціально-економічною, тобто відкритою системою, причому принцип зворотного зв'язку, що лежить в основі будь-якого управління, притаманний теж і відкритій системі. На підтримку цього можна також навести думку І.І.Бажина [2] про те, що наявність інформації перетворює закриту систему у відкриту.

Отже, податкове планування є відкритою системою, що характеризується гнучкістю та складністю взаємозв'язків між її елементами, підсистемою податкового менеджменту на підприємстві, а також структурним елементом загальної системи управління підприємством.

Системний підхід, з точки зору С.В.Булгакової [4], передбачає розглядання ключових категорій, виявлення особливостей будови та формування структури, встановлення тектологічних границь системи (меж взаємодії з середовищем). Будову системи визначають елементи, зв'язки, цілі, властивості; структура характеризує організованість системи, стійке упорядкування елементів, визначений устрій, цілеорієнтованість, гнучкість та здатність моделюватися. Дослідник Ф.В.Зинов'єв [7] вважає, що методологія дослідження системи повинна враховувати вплив зовнішнього та внутрішнього середовища, розглядати усю гамму елементів системи, їх побудову та взаємозв'язок, а при необхідності – синтезувати їх, вивчати як єдине ціле.

Виходячи з вищевикладеного, на нашу думку, системний підхід має включати описання структури (елементів, внутрішніх та зовнішніх зв'язків системи), встановлення границь системи, аналіз оточуючого середовища та цілей, причому, все це буде обумовлювати суттєві властивості або характеристики системи. Також необхідно уточнити, що системний підхід, конкретизуючи принципи діалектики стосовно дослідження об'єкту, що проектується, як системи, передбачає застосування принципу зміни та розвитку.

За сучасних умов вплив зовнішнього та внутрішнього середовища суб'єкта господарювання, як вище зазначено, обумовлює ускладнення процесу прийняття управлінських рішень у податковому плануванні. Ці труднощі пов'язані з непрозорістю та неоднозначністю трактування податкового законодавства, зростанням відповідальності за прийняте рішення, збільшенням кількості факторів, що потрібно враховувати при оцінюванні альтернатив, необхідністю спрямування управлінсько-

го рішення не тільки на найкращий фінансовий результат, але його соціального орієнтування та ін.

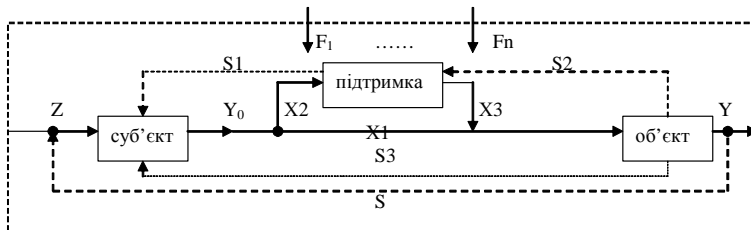
Для удосконалення організації підтримки процесу прийняття рішень у податковому плануванні необхідне використання нової економіко-соціальної концепції, що спирається не на розглядання окремих структурних елементів, а на комплексне бачення проблеми. Впровадження підтримки прийняття рішень слід здійснювати на основі детального дослідження всіх структурних елементів та зв'язків у системі податкового планування як складової загальної системи управління підприємством та виявлених нових якісних сторін цього феномену. З позиції внутрішньої цілісності та єдності із зовнішнім середовищем при дослідженні підтримки процесу прийняття рішень у податковому плануванні необхідне застосування системного підходу. Поглиблений аналіз системи підтримки прийняття рішень у податковому плануванні (СППР ПП) дозволить виявити слабкі місця в управлінні податковою оптимізацією та сформулювати рекомендації щодо поліпшення її організації на підприємстві. Разом з тим, аналіз повинен включати як розуміння теперішнього стану СППР ПП, так і перспектив її розвитку.

Метою даної роботи є теоретичні аспекти розробки та функціонування системи підтримки прийняття рішень у податковому плануванні, аналіз її складових у взаємодії та перспектив розвитку з врахуванням відкритості системи.

Сьогодні висновки теорії управління технічними об'єктами, як зазначає А.І.Тихонов [11], можуть вдало використовуватися в управлінні соціально-економічними системами, тому в основу побудови функціональної схеми СППР ПП покладено принципи теорії автоматичного управління. Пропонована система підтримки прийняття управлінських рішень у податковому плануванні (рисунок), як перед усім соціально-економічна система, представляє собою інтеграцію елементів та підсистем, створену з метою надання допомоги та розширення можливостей особи, що приймає рішення, у постановці та вирішенні певних завдань, розв'язанні проблемних ситуацій на різних рівнях управління у податковому плануванні та стосовно різних форм реалізації податкової політики (податкового планування, бюджетування податків, розрахунку поточних платежів).

Як видно з рисунка, до складу СППР ПП входять такі компоненти: суб'єкт, об'єкт, підтримка прийняття рішень. Під суб'єктом розуміється особа, що приймає рішення (ОПР). У податковому плануванні, як правило, нею буде людина, яка безпосередньо несе відповідальність за прийняте рішення (директор, фінансовий директор, головний бухгалтер, керівник податкового департаменту або відділу, податковий ме-

неджер і т.п.). У деяких випадках, коли існує колективна відповідальність, наприклад, у разі рішення засновників товариства з обмеженою відповідальністю про створення нового підприємства з реєстрацією в офшорній зоні, в якості ОПР буде виступати колектив.



Функціональна схема СППР ПП:

Z – вхід (визначає головну мету системи); X1, X2, X3 – напрямки прямого зв'язку в системі, причому, X1 – безпосередньо прямий зв'язок, X2, X3 – опосередковано прямі зв'язки; Y0 – заданий сигнал (враховує внутрішню ціль системи); Y – вихідний сигнал; F1...Fn – збурення, що викликані факторами зовнішнього середовища; S – головний зворотний зв'язок, S1, S2, S3 – внутрішні зворотні зв'язки.

Об'єктом СППР ПП є той аспект фінансово-господарської діяльності підприємства, що стосується питань законної оптимізації податкових платежів, бюджетування та нарахування й сплати податків та зборів.

СППР ПП припускає існування внутрішніх підсистем: підтримки як самостійної підсистеми, підсистеми «суб'єкт – об'єкт», «підтримка – об'єкт», підсистеми «суб'єкт – підтримка». Взаємодія елементів останньої підсистеми буде здійснюватися за наступними напрямками:

1. Врахування біологічних, психологічних, соціальних особливостей індивіда – ОПР. Слід виділити найбільш впливовіші з них:

- психологічні аспекти функціонування індивіда як учасника процесу податкової оптимізації, особливості його когнітивних процесів;
- соціальний прояв гендерних рис (наприклад, більша схильність жінок до тонкої акуратної роботи з інформацією);
- освіта, досвід та професійна компетентність;
- схильність до ризику, вміння в критичний момент брати на себе відповідальність, здібність змінювати себе та стимулювати це в інших.

2. Підтримка взаємодії ОПР з колективом:

- підтримка в процесі формулювання цілей та завдань, при здійсненні контролю;
- вдале застосування мотиваційних прийомів до себе та підпорядкованих, залучення колективу до прийняття рішень з одночасним

розподілом відповідальності;

- врахування залежності поведінки ОПР від соціально-психологічних відносин у групі, врахування колективної думки.

3. Розширення природних властивостей ОПР:

- збільшення пам'яті за допомогою зберігання даних на альтернативних носіях інформації, надання можливості швидкого доступу ОПР до великого масиву інформації, прискорення обробки інформації, автоматизація певних процесів;
- збагачення досвіду, розвиток інтуїції, активізація візуального, творчого та критичного мислення.

Одним із структурних елементів підсистеми підтримки буде виступати команда працівників, що безпосередньо займаються податковою оптимізацією, залучені працівники, експерти, аналітики. Прикладними інструментами СППР ПП можуть бути сукупність програмних засобів, база фінансових моделей, інформаційне забезпечення, математичний інструментарій.

Сьогодні практично відсутнє програмне забезпечення прийняття рішень у податковому плануванні. Отже, вирішення цієї проблеми пов'язано як із створенням нових прикладних програм, так і з використанням існуючих з розширенням їх можливостей у процесі супроводження. Прикладом останньої може бути досить поширена в Україні програма «ІС: Підприємство 8.0.Управління виробничим підприємством для України», створена для здійснення фінансового планування та бюджетування з використанням різних сценаріїв розвитку підприємства, управління з відхилень, ковзного управління, фінансового аналізу [5].

В якості фінансових моделей можуть використовуватися варіанти альтернативного розвитку подій, що ґрунтуються на фактично здійснених операціях та прийнятих рішеннях у минулому, або розрахункові моделі на базі прогнозів.

Необхідно зазначити, що СППР ПП характеризується існуванням прямих та зворотних зв'язків. Спрямованість прямих зв'язків визначає ієрархію в системі. За допомогою головного зворотного зв'язку частина вихідного сигналу передається на вхід системи. Внутрішні зворотні зв'язки існують в підсистемах та сполучують послідовно з'єднані елементи. В СППР ПП може існувати як від'ємний, так і додатний головний та внутрішні зворотні зв'язки. Представляється за доцільне, що головний зворотній зв'язок повинен мати від'ємне значення. Безперервний процес прийняття рішень можливий за умов функціонування механізму саморегулювання. Такий зв'язок сприяє відновленню порушеної рівноваги в системі, тобто відбувається регулювання за від-

хиленнями. Наприклад, при планованому рівні ПДВ до сплати у розмірі 1000 грн. розрахункова величина на кінець місяця дорівнює 5000 грн. до сплати. У разі такого відхилення переглядаються вихідні дані та вносяться корективи. Додатний зворотній зв'язок може існувати в підсистемі підтримки, в підсистемі «суб'єкт – підтримка» та характеризувати заходи з мотивації працівників. Здійснення взаємодії в підсистемі «суб'єкт – об'єкт» без звертання до підсистеми підтримки, тобто відсутність зв'язків Х2,Х3, відбувається в разі свідомого ігнорування підтримки суб'єктом, або в разі її неспроможності надати допомогу при вирішенні проблеми. Разом з тим, найважливішого місця в СППР ПП набуває інформація, причому в широкому розумінні, не обов'язково на матеріальних носіях. Всі існуючі зв'язки в системі супроводжуються інформаційними потоками.

Необхідно враховувати уточнення І.І.Бажина [2], що суттєвою ознакою системи є наявність деякої «глобальної» цілі, загальної для системи в цілому, яка поставлена в системі більш високого рівня. Власні цілі елементів, що входять у систему, можуть бути різними та не завжди співпадають із загальною ціллю [2]. Оптимізація оподаткування як одна з цілей податкового планування на підприємстві може не бути істинною метою конкретної людини, яка цим займається. Не можна цілком погодитися з думкою В.С.Савельєвої [10], що одним із напрямків діяльності керівника повинно бути перенесення зусилля підлеглих із самореалізації на досягнення спільної мети. На наш погляд, між глобальною метою і власними цілями людей завжди існуватиме певна відмінність, обумовлена об'єктивними причинами. Отже, досить обережно повинна бути дія менеджера в процесі керування командою, спрямована на орієнтування підпорядкованих в сторону глобальної мети та врахування їх власних цілей.

Таким чином, з одного боку, вирішення більшості проблем у податковому плануванні буде співвідноситися з реалізацією головної цілі СППР ПП на вході, внутрішньої цілі системи, що генерує ОПР, та цілей членів колективу, які будуть реагувати, як правило, на будь-яке рішення, що прогнозується або здійснюється, якщо воно в якійсь мірі буде впливати на досягнення їх власних цілей. З другого боку, СППР ПП представляє собою засіб для досягнення встановлених цілей.

Слід зазначити, що досить часто важко визначити границі системи. Зокрема, С.В.Булгакова [4] вважає, що межі взаємодії з середовищем визначаються категоріями «вхід» та «вихід», що визначають зміст інформаційної сукупності на вході й виході системи, а також її можливих перетворень у внутрішньому середовищі. На нашу думку, границі системи відокремлюють систему від оточення, їх встановлення обумо-

влюється суб'єктивною оцінкою, думкою проектувальника. Вони характеризуються не тільки інформаційними потоками на вході та виході, але й стиканням з навколишнім оточенням у процесі прийняття рішення, просторовою орієнтацію елементів (визначенням того, які з елементів віднести до оточення, а які вважати елементами самої системи).

Отже, можна говорити про відносну автономність процесу прийняття рішень у податковому плануванні, тобто перевищення сумарної сили внутрішніх зв'язків СППР ПП над зв'язками з оточенням. Перш за все мова йде про автономність даної діяльності, інформаційних потоків, а не про організаційну автономність. Отже, не можна цілком погодитися з думкою Іванова Ю.Б., Карпової В.В., Карпова Л.Н. [8] про необхідність створення податкового відділу на підприємстві. Просторова децентралізація учасників податкового планування не вступає в протиріччя із загальною інтеграцією елементів у процесі прийняття рішень у податковому плануванні завдяки внутрішнім комунікаційним мережам, особливо на великих підприємствах. На наш погляд, створення податкового відділу можливе, але залежно від розміру підприємства, специфіки діяльності, розташування філій і т.п. Причому, досконалої доробки потребують внутрішня структура та розподіл посадових обов'язків створеного податкового відділу й схема взаємодії з іншими підрозділами при прийнятті управлінських рішень. В деяких випадках можливе застосування центрів фінансової відповідальності, які не співпадають із організаційною структурою, ув'язані в ієрархічну систему та контролюють окремі показники, фінансові потоки.

Слід зазначити, що з моменту впровадження та в процесі функціонування СППР ПП буде знаходитися в постійному розвитку, динаміці, зазнавати кількісних або навіть якісних змін. Це обумовлено, з одного боку, змінами внутрішньої структури, цілей, а з іншого – змінами в надсистемах, нерозривною частиною яких є дана система. Таку властивість системи можна характеризувати як здатність до адаптації та самонавчання.

Із властивістю автономії даної системи тісно пов'язана її цілісність, яка призводить до появи синергії. Підсумкова синергія, як зазначає І.І.Бажин [2], може стати обґрунтованою мотивацією для перетворень у системі. При цьому потрібно враховувати як очікувану величину синергії, так і величину негергії, й чистий підсумковий ефект. Під «ефектом» І.І.Бажин [2] розуміє будь-яку величину, що вимірюється, та відображає ступінь досягнення системою встановлених цілей.

Розвиваючи думку І.І.Бажина, необхідно відмітити, що при додатній величині підсумкового коефіцієнту можна говорити про наявність

позитивного економічного ефекту від впровадження даної системи. Для визначення ефективності розробки та застосування СППР ПП необхідно співвіднесення цього ефекту із здійсненими витратами.

Таким чином, застосування системного підходу щодо підтримки прийняття рішень у податковому плануванні та створення СППР ПП надає можливість її розглядання як інтеграції певних елементів та підсистем у єдності з навколишнім середовищем; запропонована СППР ПП є відкритою динамічною системою, здатною до саморегуляції, яка характеризується складною структурою; доцільність її створення на підприємстві та модифікація буде обумовлюватися набутими властивостями, перевищенням ефекту синергії над ефектом негергії.

Подальшим кроком дослідження буде ідентифікація цілей СППР ПП, більш детальне вивчення підсистеми підтримки, описання та кількісне вимірювання можливої синергії та негергії СППР ПП, вивчення впливу зовнішнього збурення на процес прийняття рішень у податковому плануванні та внутрішніх чинників, удосконалення їх типології.

1.Азаров Л. Систематизація податкового планування на підприємстві // Сайт «Юридичного журналу»: <http://justinian.com.ua/article.php?id=1506>.

2.Бажин И.И. Управление различиями. – Харьков: Консум, 2004. – 392 с.

3. Букина Г.Н. Организация и методы налогового планирования // ЭКО. – 2002. – №7. – С.46-61.

4.Булгакова С.В. Управленческий учет как система // Вестник ВГУ. Серия «Экономика и Управление». – 2004. – №2. – С.173-178.

5.Бюджетирование производственного предприятия в системе «1С: Предприятие 8.0. Управление производственным предприятием для Украины». – Харьков: ООО «1С - Теллур», 2005. – 100 с.

6.Василенко В.А. Выбор типа модели управления устойчивым развитием организации // Актуальные проблемы экономики. – 2005. – №1 (43). – С.137-147.

7.Зиновьев Ф.В. Концептуальный подход к исследованию процессов трансформации экономики // Экономика и управление. – 2000. – №2-3. – С.3-6.

8.Иванов Ю.Б., Карпова В.В., Карпов Л.Н. Налоговое планирование: принципы, методы, инструментарий. – Харьков: ИД «Инжэк», 2006. – 272 с.

9.О'Шоннеси Дж. Принципы организации управления фирмой. – М.: МТ Пресс. 2001. – 296 с.

10.Савельева В.С. Психология управления. – К.: ВД «Професіонал», 2005. – 320 с.

11.Тихонов А.И. Теория автоматического управления.– Иваново: ИГЭУ, 2002. – 64 с.

12.Пономаренко В.С., Пушкар О.І., Тридід О.М. Стратегічне управління розвитком підприємства. – Харків: ХДЕУ, 2002. – 640 с.

13.Хачатуров А.Е. Интеграционный менеджмент: проблемы, которые необходимо решать // Менеджмент в России и за рубежом. – 2004. – №2. – С.15-19.

Отримано 22.05.2007